Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 30206, 2500 GE Den Haag

Kantoor Den Haag

Prinses Beatrixlaan 512
2595 BL Den Haag

Postbus 30206
2500 GE Den Haag
www.belastingdienst.nl

Team

Telefoon

Datum
19 december 2021

Onze referentie

Uw referentie

E-mailadres

Bijlage(n)
1: 13-210-007 Omzetbelasting. Artikel 11; financiële vrijstellingen; digitale betaalmiddel (cryptocurrency); bitcoins
2: 202130003 Voorraadwaardering bitoïns en collectief Lifostelsel
3: 202130009 Toepassing ruilarresten bitcoins
4: 202130032 Winstuitstel Initial Coin Offering middels utility token

Betreft: Beslissing

Geachte,

In uw verzoek van 21 september 2021 doet u een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob).

Reikwijdte
Uitgangspunt van de Wob is dat er, in het belang van een goede en democratische bestuursvoering, voor degene die om informatie verzoekt een recht op openbaarmaking van de informatie bestaat. Bestaat die informatie niet, dan bestaat het recht op openbaarmaking hierop evenmin. De Wob verplicht niet tot het vervaardigen van informatie.

Beoordeling
Uw verzoek luidt als volgt:

Bij dezen verzoek ik u op basis van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob) om alle stukken openbaar te maken die betrekking hebben op het beleid van de Belastingdienst ten aanzien van ontvangen en uitgaande betalingen met cryptovaluta, waaronder bitcoins, meer in het bijzonder ten aanzien van ondernemers.

Op de website van de Belastingdienst is aangeven hoe ondernemers omzet verkregen in cryptovaluta moeten omrekenen naar euro's ter bepaling van de hoogte omzet en dat bij wisseling valutawinsten of -verliezen in aanmerking moeten worden genomen. Verzocht wordt om onder meer openbaar te maken beleidsdocumenten en correspondentie betreffende beleid ten aanzien van de gewenste administratieve vastlegging van crypto (in de zin van de administratieplicht van art. 52 AWR) en/of er beleid is ten aanzien van de condities waaronder crypto al dan niet mogen worden geaccepteerd (als betaalmiddel) door ondernemers. Indien en voor zover in het kader van de controle ook aandachtspunten zijn of worden meegegeven verzoeken wij u ook deze kenbaar te maken.

Naar aanleiding van uw verzoek, maak ik de volgende mij beschikbare informatie gedeeltelijk openbaar die u als bijlagen bij deze beschikking aantreft:

Bijlage 1: 13-210-007 Omzetbelasting. Artikel 11; financiële vrijstellingen; digitale betaalmiddel (cryptocurrency); bitcoins

Deze bijlage wordt op dit moment heroverwogen en geactualiseerd. Overigens geldt dit niet voor het vaststellen en aantonen van de vestigingsplaats van de afnemers van de financiële diensten in verband met de mogelijke aftrek van omzetbelasting op grond van artikel 15, lid 2, letter c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (zie beschouwing vraag 1). In dit verband verdient opmerking dat tegen de uitspraak van rechtbank Den Haag van 1 oktober 2021, nummer SGR 18/8226, ECLI:NL:RBDHA:2021:10751 geen hoger beroep is ingesteld door de Belastingdienst. De feiten en de omstandigheden, zoals die tijdens deze procedure zijn gepresenteerd aan de rechter, blijken bij nader inzien geheel anders te zijn. Door de gewijzigde feiten speelt in die casus bij het vaststellen van het bedrag aan omzetbelasting dat bij de ondernemer voor aftrek in aanmerking komt geen rol meer of en in hoeverre belanghebbende kan en moet aantonen dat zijn afnemers buiten de Europese Unie zijn gevestigd.

Bijlage 2: 202130003 Voorraadwaardering bitoïns en collectief Lifostelsel

Bijlage 3: 202130009 Toepassing ruilarresten bitcoins

Bijlage 4: 202130032 Winstuitstel Initial Coin Offering middels utility token

In de bijlagen staan persoonsgegevens. Indien het gaat om namen, telefoonnummers en e-mailadressen van ambtenaren die niet wegens hun functie in de openbaarheid treden, weegt het belang van eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer van de desbetreffende ambtenaar zwaarder dan het algemeen belang van openbaarheid. Deze persoonsgegevens maak ik op grond van artikel 10, tweede lid, onder e, van de Wob niet openbaar. Waar van toepassing heb ik deze persoonsgegevens onleesbaar gemaakt onder vermelding van 'A'.

Gegevens in de bijlagen die herleidbaar zijn tot derden, kunnen evenmin openbaar worden gemaakt op grond van de wettelijke geheimhoudingsverplichting van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr). Artikel 67 van de Awr is een bijzondere openbaarmakingsregeling, welke prevaleert boven de Wob. Waar van toepassing heb ik deze gegevens die herleidbaar zijn tot derden onleesbaar gemaakt onder vermelding van 'B'.

Verder bevatten de bijlagen gegevens welke geen betrekking hebben op uw verzoek. In dat geval heb ik deze gegevens onleesbaar gemaakt onder vermelding van 'C'.

Tot slot zijn de volgende documenten inzake crypto-geld (bitcoins) reeds openbaar gemaakt met de volgende vindplaatsen:

https://archief28.sitearchief.nl/archives/sitearchief/20171118170033/https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2017/10/30/besluit-op-wob-verzoek-naar-fiscale-aspecten-rondom-cryptocurrency/Wob+besluit+fiscale+aspecten+cryptocurrency.pdf.

https://archief28.sitearchief.nl/archives/sitearchief/20171118170033/https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2017/10/30/besluit-op-wob-verzoek-naar-fiscale-aspecten-rondom-cryptocurrency/OPENBAAR+cryptocurrency+wob.pdf.

Datum
19 december 2021

Onze referentie

Uw referentie

Bijlage(n)
1: 13-210-007 Omzetbelasting. Artikel 11; financiële vrijstellingen; digitale betaalmiddel (cryptocurrency); bitcoins
2: 202130003 Voorraadwaardering bitoïns en collectief Lifostelsel
3: 202130009 Toepassing ruilarresten bitcoins
4: 202130032 Winstuitstel Initial Coin Offering middels utility token

Reeds openbaar gemaakte documenten, zoals inzake crypto-geld (bitcoins), kunnen niet op grond van een later Wob-beslissing opnieuw openbaar worden gemaakt.

Beslissing
Met de openbaarmaking van de in de bijlagen opgenomen informatie, wijs ik uw verzoek gedeeltelijk toe.

Hoogachtend,

De staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst,
namens deze,

De directeur van Belastingen MKB,
namens deze,

Rechtsmiddel
Deze beslissing is een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Indien u het niet eens bent met deze beslissing, kunt u daartegen op grond van afdeling 6.2 van de Awb binnen zes weken een bezwaarschrift indienen bij de staatssecretaris van Financiën, p/a Belastingdienst Den Haag, Postbus 30206, 2500 GE Den Haag. Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend en bevat ten minste zijn naam en adres, de dagtekening, een omschrijving van de beschikking waartegen het bezwaar is gericht en de gronden waarop het bezwaar rust.

Datum
19 december 2021

Onze referentie

Uw referentie

Bijlage(n)
1: 13-210-007 Omzetbelasting. Artikel 11; financiële vrijstellingen; digitale betaalmiddel (cryptocurrency); bitcoins
2: 202130003 Voorraadwaardering bitoïns en collectief Lifostelsel
3: 202130009 Toepassing ruilarresten bitcoins
4: 202130032 Winstuitstel Initial Coin Offering middels utility token

Belastingdienst

Bindend advies Omzetbelasting Kennisgroep Vrijstellingen, Overheid en Landbouwregeling

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Vrijstellingen, Overheid en Landbouwregeling

Contactpersoon
[redacted] A
Secretaris
T [redacted] A
[redacted]

Adviesnummer
13-210-0007

Datum vaststelling
20 april 2016

Vastgesteld door
[redacted] A
Voorzitter

Kopie aan
Lavaco's omzetbelasting/OVB/BPM

Bijlagen
-

13-210-0007 Omzetbelasting. Artikel 11; financiële vrijstellingen; digitale betaalmiddelen (cryptocurrency); bitcoins

Inleiding

De bitcoin is een niet wettig, digitaal betaalmiddel (cryptocurrency). Met bitcoins kunnen onder meer goederen en diensten gekocht worden, er kan mee gespeculeerd worden en ze kunnen worden gewisseld voor wettige betaalmiddelen, bijvoorbeeld euro's. Er zijn steeds meer bedrijven die bitcoins accepteren als betaling voor de levering van goederen en diensten en het gebruik groeit nog steeds. Er bestaan vele soorten van cryptocurreny waarvan de bitcoin de meest bekende en tot nu toe enige cryptocurrency is die wereldwijd wordt geaccepteerd.

De bitcoin is een relatief nieuw fenomeen. Daarom is niet altijd duidelijk hoe voor de btw-heffing in de diverse voorkomende situaties moet worden gehandeld. De opzet van dit bindend advies is daarom ook enigszins anders dan de "normale" opzet. Hierna zullen beide kennisgroepen omzetbelasting in samenwerking aan de hand van vragen duidelijkheid geven over de btw-consequenties van handelingen met bitcoins. In de bijlage bij dit bindend advies staat een toelichting op het ontstaan en de werking van de bitcoin. In deze bijlage worden ook de verschillende begrippen uitgewerkt.

Vragen[1]

1. Is de dienst die verricht wordt door een ondernemer en die bestaat in de omwisseling van bitcoins voor wettige betaalmiddelen zoals ponden, euro's en dollars, tegen betaling van transactiekosten of tegen betaling van een bedrag dat overeenkomt met de marge die ontstaat uit het verschil tussen de in- en verkoopprijzen een voor de btw belastbare dienst? Zo ja is deze dienst vrijgesteld op grond van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB)?
2. a. Verricht een ondernemer een voor de btw belastbare prestatie als hij een levering of dienst verricht tegen betaling van bitcoins? Zo ja, wat is dan de maatstaf van heffing?
   b. Verricht degene die leveringen of diensten betaalt met bitcoins een voor de btw belastbare prestatie?

[1] Hoewel steeds verwezen wordt naar de bitcoin, gelden deze vragen en de antwoorden daarop voor alle cryptocurrency's

3. Zijn de diensten die walletproviders tegen vergoeding verrichten aan gebruikers van bitcoins en die bestaan in het ter beschikking stellen van de digitale wallet, voor de btw belastbare diensten? Zo ja zijn deze diensten vrijgesteld op grond van artikel 11 Wet OB?
4. a. Verricht de miner met het decoderen van het Block (het zuivere minen), waarvoor hij een vooraf bepaald aantal bitcoins ontvangt (momenteel 25), een voor de btw belastbare prestatie?
   b. Verricht de miner met het verifiëren/controleren van de transactie tegen betaling van een transaction fee een voor de btw belastbare prestatie? Zo ja, is deze prestatie vrijgesteld op grond van artikel 11 Wet OB?

Antwoorden

1. Ja, de dienst die wordt verricht door een ondernemer en die bestaat in de omwisseling van bitcoins voor wettige betaalmiddelen zoals ponden, euro's en dollars tegen betaling van transactiekosten of tegen betaling van een bedrag dat overeenkomt met de marge die ontstaat uit het verschil tussen de in- en verkoopprijzen is een voor de btw belastbare dienst. Deze dienst is vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, letter i, ten 1^{e}, Wet OB.
2. a. Ja, een ondernemer die een levering of dienst verricht tegen betaling van bitcoins verricht een voor de btw belastbare prestatie (belast of vrijgesteld, afhankelijk van de prestatie). De maatstaf van heffing voor de prestatie moet worden vastgesteld aan de hand van de koers van de bitcoin op het moment dat de levering of dienst wordt verricht.
   b. Nee, de overdracht van de bitcoins zelf in het kader van een betaaltransactie is geen voor de btw belastbare prestatie.
3. Ja, de diensten die walletproviders tegen vergoeding verrichten aan gebruikers van bitcoins en die bestaan in het ter beschikking stellen van de digitale wallet, zijn voor de btw belastbare prestaties. Deze prestaties zijn vrijgesteld van btw op grond van artikel 11, lid 1, letter j, ten 2^{e}, Wet OB.
4. a. Nee, de miner verricht met het decoderen van een block geen voor de btw belastbare prestatie. De bitcoins die vrijvallen door het minen van een block (momenteel 25) vormen niet de vergoeding voor een prestatie.
   b. Ja, de miner verricht met het verifiëren/controleren van de transactie een btw-belastbare prestatie waarvoor de transaction fee de vergoeding vormt. Deze prestatie is vrijgesteld van btw op grond van artikel 11, lid 1, letter j, ten 2^{e}, Wet OB.

Beschouwing

Vraag 1. Omwisseling van bitcoins voor wettige betaalmiddelen

In de zaak First National Bank of Chicago[2] heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) beslist dat de ruil van deviezen waarbij een bank verschillende koersen voor de aan- en verkoop van de betrokken deviezen vaststelt, een dienst onder bezwarende titel is. De belaste prestatie van de bank bestond in die zaak alleen in de feitelijke ruil (de wisseldienst), niet in de overdracht van de deviezen zelf. Het HvJ heeft deze overdracht namelijk noch als levering van lichamelijke zaken noch als dienst aangemerkt, omdat deviezen wettige betaalmiddelen zijn[3].

Het HvJ heeft in de zaak Hedqvist vastgesteld dat bitcoins geen ander doel hebben dan als betaalmiddel te worden gebruikt en dat daarom het arrest First National Bank of Chicago ook geldt voor bitcoins[4]. Dit heeft tot gevolg dat de overdracht van bitcoins zelf niet voldoet aan de voorwaarden voor heffing van btw, maar omdat de ondernemer de aan- en verkoop van bitcoins verricht tegen betaling van een transactievergoeding of tegen betaling van een bedrag dat overeenkomt met de marge die ontstaat uit het verschil tussen de in- en verkoopprijzen, is sprake van een dienst onder bezwarende titel. Verder heeft het HvJ in de zaak Hedqvist[5] geoordeeld dat deze diensten zijn vrijgesteld op grond van artikel 135, lid 1, onder e, btw-richtlijn[6] (artikel 11, lid 1, letter i, ten 1^{e}, Wet OB).

De prestaties van de wisselkantoren en ruilbeurzen kwalificeren als financiële verrichtingen[7]. Daarom gelden voor het bepalen van de plaats van de dienst de artikelen 6 en 6i, lid 1, letter e, Wet OB.

De voorbelasting die aan de handel in bitcoins moet worden toegerekend, komt ingevolge artikel 15, lid 1, Wet OB in beginsel niet voor aftrek in aanmerking. Alleen de voorbelasting die is toe te rekenen aan deze diensten die worden verricht aan afnemers die buiten de Europese Unie zijn gevestigd, is aftrekbaar ingevolge artikel 15, lid 2, letter c, Wet OB.

Voor het bepalen van een eventueel pro rata is het van belang de maatstaf van heffing vast te stellen. Als voor de wisseldienst transactiekosten worden berekend, vormen deze kosten de maatstaf van heffing. Als voor de wisseldienst geen kosten of provisie worden berekend, bestaat de maatstaf van heffing uit het bruto resultaat van de transacties van de dienstverrichter in een bepaalde periode[8].

---

[2] HvJ First National Bank of Chicago van 14 juli 1998, C-172/96, ECLI:EU:C:1998:354, punten 25 t/m 35
[3] HvJ First National Bank of Chicago (zie noot 2), punt 25
[4] Zie A-G HvJ Hedqvist van 16 juli 2015, nr. C-264/14, ECLI:EU:C:2015:498, punten 17 en 18 en HvJ Hedqvist van 22 oktober 2015, nr. C-264/14, ECLI:EU:C:2015:718
[5] HvJ Hedqvist (zie noot 4)
[6] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006
[7] Handelingen die op grond van de artt 11, lid 1, letter i, ten 1^{e} en ten 2^{e} en letter j, ten 2^{e} zijn vrijgesteld zijn naar hun aard financiële diensten, ofschoon zij niet noodzakelijkerwijs door banken of financiële instellingen behoeven te worden verricht (HvJ Velvet & Steel Immobilien van 19 april 2007, C-455/05, ECLI:EU:C:2007:232, punten 21 en 22 en de aldaar aangehaalde rechtspraak en HvJ Granton Advertising van 12 juni 2014, C-461/12, ECLI:EU:C:2014:1745, punt 29)
[8] HvJ First National Bank of Chicago (zie noot 2)

Het vaststellen van de vestigingsplaats van de afnemer zal vanwege het karakter van het bitcoinsysteem (anonimiteit van de gebruikers) doorgaans niet bekend zijn bij de dienstverlener (het wisselkantoor of de ruilbeurs). Bekendheid met de identiteit van de afnemer is noodzakelijk om aan de administratieve verplichtingen te voldoen, de plaats-van-dienstregels voor de btw te kunnen toepassen en de aftrek van voorbelasting te kunnen vaststellen. Zowel voor het afwijken op de hoofdregel van de plaats van dienstregels als voor de aftrek van voorbelasting geldt dat de bewijslast bij de ondernemer ligt. Tenzij hij of zij kan aantonen waar de afnemer is gevestigd, is de hoofdregel van de plaats van dienst van toepassing: de plaats van dienst is Nederland en aftrek van voorbelasting is dan niet aan de orde (zie art 37e Wet OB en art. 24 quinquies van de uitvoeringsverordening 282/2011[9]).

Vraag 2. Betaling met bitcoins

a. Prestaties die worden betaald met bitcoins

Als een ondernemer goederen levert of diensten verricht die worden betaald met bitcoins staat vast dat hij net als bij de betaling met geld, een voor de btw belastbare prestatie verricht (belast of vrijgesteld, afhankelijk van de prestatie). De vraag die vervolgens opkomt is hoe de maatstaf van heffing moet worden vastgesteld voor deze met bitcoins betaalde prestaties.

Met toepassing van artikel 8 Wet OB (gebaseerd op artikel 73 van de btw-richtlijn) is de maatstaf van heffing het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie die - ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht. Op grond van artikel 8, lid 6, Wet OB moet als gegevens voor het bepalen van de vergoeding zijn uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro, de wisselkoers worden vastgesteld overeenkomstig de laatst genoteerde verkoopkoers op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Vaststaat dat de bitcoin geen ander doel heeft dan als betaalmiddel te worden gebruikt[10]. Daarom moeten bitcoins in het kader van de btw net zo worden behandeld als wettige betaalmiddelen[11]. Dit betekent dat voor het bepalen van de maatstaf van heffing de leverancier kan uitgaan van de laatst genoteerde verkoopkoers op een beurs waar bitcoins worden verhandeld. Het feit dat bij bitcoins (op dit moment) sprake is van meerdere beurzen die mogelijk ieder een andere wisselkoers hanteren en er voor bitcoins geen toezichthoudende instantie bestaat (zoals bijvoorbeeld de Europese Centrale Bank waar in artikel 8, lid 6, Wet OB naar verwezen wordt), doet hier niet aan af.

b. Betaling met bitcoins

Zoals in de beschouwing bij vraag 1 is vermeld, is de kennisgroep van mening dat hetgeen het HvJ in het arrest First National Bank of Chicago heeft vastgesteld voor wettige betaalmiddelen, ook geldt voor bitcoins en dat daarom de overdracht van bitcoins als zodanig niet voldoet aan de voorwaarden voor heffing van btw. De overdracht van de bitcoins zelf in het kader van een betaaltransactie is dan ook geen btw-belastbare prestatie.

---

[9] Na wijziging door uitvoeringsverordening nr. 1042/2013
[10] Zie ook arrest HvJ Hedqvist (zie noot 4), punten 24 en 52
[11] Zie ook A-G HvJ Hedqvist (zie noot 4), punt 17

Vraag 3. Prestaties door walletproviders

Een bitcoinwallet is een digitale omgeving waarin de private keys en het besteedbaar bitcoin-saldo van de gebruiker worden beheerd waardoor de bitcoins eenvoudig uitgegeven kunnen worden. De digitale omgeving wordt ter beschikking gesteld door de walletprovider. Als walletproviders een vergoeding vragen voor hun activiteiten, zullen ze voor hun activiteiten over het algemeen kwalificeren als btw-ondernemer. De door de provider verrichte prestaties zijn dan belastbaar met btw.

Voor de beoordeling of op de diensten door een walletprovider een vrijstellingsbepaling van toepassing is, zijn van belang de punten 39 en 40 van de zaak Hedqvist[12]. Het HvJ geeft daar aan dat handelingen die zijn vrijgesteld op grond van artikel 135, lid 1, onder d, btw-richtlijn worden bepaald aan de hand van de aard van de geleverde diensten. Daarbij vermeldt het HvJ dat van een vrijgestelde handeling sprake is als de betrokken diensten over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen, dat de kenmerkende en essentiële functies vervult van een in deze bepaling beschreven dienst. Verder geeft het HvJ nog aan dat de handelingen betrekking moeten hebben op diensten of instrumenten waarvan een geldoverdracht onderdeel is.

De kennisgroep is van mening dat de diensten die walletproviders tegen vergoeding verrichten aan gebruikers van bitcoins voor het ter beschikking stellen van de digitale wallet, vallen onder de hiervoor vermelde door het HvJ gegeven omschrijving en daarom zijn vrijgesteld van btw op grond van artikel 11, lid 1, letter j, ten 2[e], Wet OB.

Voor de plaats van die prestaties en de aftrek van voorbelasting geldt hetgeen hiervoor bij de beschouwing bij vraag 1 is vermeld.

Vraag 4. Mining

De persoon die een voldoende krachtige computer koopt en de benodigde software installeert, kan de rekenkracht van zijn computer gebruiken voor het bitcoin-netwerk en verkrijgt hiervoor als beloning op twee manieren bitcoins. Bitcoins die nieuw vrijkomen bij de feitelijke mining en een transaction fee (in bitcoins) voor het verifiëren van transacties als het resultaat van de mining. De vraag is of btw geheven moet worden over deze door mining verkregen bitcoins.

a. <u>Het decoderen van een block tegen nieuw vrijgekomen bitcoins</u>

Als een miner een block decodeert, ontvangt de miner een vooraf bepaald aantal bitcoins (momenteel 25). Of en hoeveel bitcoins een miner met zijn computer ook daadwerkelijk ontvangt, hangt vrijwel volledig af van het toeval.

Er kan alleen sprake zijn van een met btw belaste vergoeding voor een prestatie als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de vergoeding en de prestatie én er verbruik plaatsvindt door een individualiseerbare verbruiker.

---

[12] Zie noot 4

Bij mining is hiervan geen sprake. Er is geen opdrachtgever, geen verbruiker en de vergoeding is onafhankelijk van de hoogte van de inspanningen van de miner, op het toeval gebaseerd. Daarom is mining op zichzelf geen belastbare prestatie voor de btw.

De omwisseling door de miner van de door mining verkregen bitcoins voor wettige betaalmiddelen is geen voor de btw belastbare handeling (zie vraag 1). Ook als de miner de verkregen bitcoins gebruikt om goederen en diensten te kopen, verricht hij geen met btw belastbare handeling (zie vraag 2b).

b. Verifiëren van een transactie tegen een transaction fee

Als iemand met bitcoins wil betalen voor een levering of dienst, biedt hij vanuit zijn wallet de bitcointransacties via een peer-to-peer netwerk aan ter registratie. Als de miner zo'n transactie controleert/verifieert, ontvangt de miner hiervoor soms een transaction fee (in bitcoins)[13]. Door een fee te betalen, verzekert de opdrachtgever zich van een (snelle) bevestiging van de transactie. Door het accepteren van het aanbod van de opdrachtgever door de miner ontstaat een rechtsbetrekking tussen deze personen.

De ontvangen transaction fee vormt een vergoeding voor een prestatie. Er is namelijk sprake van een rechtstreeks verband tussen het controleren/verifiëren van de transactie en de ontvangen transaction fee en er vindt verbruik plaats door een individualiseerbare verbruiker. In hoeverre sprake is van deelname aan het economisch verkeer om er duurzaam opbrengst uit te krijgen dat leidt tot ondernemerschap voor de btw, is ter beoordeling aan de competente inspecteur.

Als de miner voor het verifiëren van de transacties kwalificeert als ondernemer, is de vraag of deze prestaties vallen onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter j, ten 2^{e}, Wet OB (handelingen betreffende betalingen, overmakingen). Zijn prestaties bestaan uit het opnemen van de transacties in het block dat hij ontsluit. Daarmee wordt de transactie geverifieerd/gecontroleerd en opgenomen in de bitcoin-database. Voor toepassing van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter j, ten 2^{e}, Wet OB, moet de prestatie de kenmerkende en essentiële functies vervullen van een vrijgestelde (financiële) transactie. Voor een succesvol beroep op de vrijstelling voor betalingen en overmakingen, is in elk geval nodig dat de handelingen de financiële positie van de betrokken partijen beïnvloeden en mag er geen sprake zijn van het verrichten van een eenvoudige materiële of technische dienst zoals de terbeschikkingstelling van een systeem van gegevensverwerking aan een bank[14]. Aan deze voorwaarden is in het onderhavige geval voldaan. Pas nadat de transactie is geverifieerd kan de ontvanger de bitcoin gebruiken. De verificatie brengt dus wijziging aan in de juridische en financiële positie van betrokken partijen. De prestatie van de miner is daarmee meer dan een eenvoudige materiële/technische dienst. De handeling is bovendien essentieel voor het kunnen betalen met bitcoins. Het verifiëren van de transactie (tegen vergoeding) is vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, letter j, ten 2^{e}, Wet OB.

Zie voor het bepalen van de plaats van deze prestatie en de aftrek van voorbelasting hetgeen hierover is vermeld bij de beschouwing bij vraag 1.

[13] Op dit moment worden de meeste verificaties overigens (nog) zonder vergoeding gedaan
[14] HvJ SDC van 5 juni 1997, C-2/95, ECLI:EU:C:1997:278

Bijlage bij het bindend advies van de Kennisgroep Omzetbelasting Vrijstellingen, overheid en landbouwregeling nr. kg. 13-210-0007. Omzetbelasting. Artikel 11; financiële vrijstellingen; digitale betaalmiddelen (cryptocurrency); bitcoins.

De bitcoin

De bitcoin is in 2008 "ontworpen" door een onbekende persoon of groep van personen, onder het pseudoniem Satoshi Nakamoto[15]. Bitcoins ontstaan eenvoudig gezegd door het decoderen van een versleutelde database met behulp van speciaal daartoe ontwikkelde software (minen). Met de bitcoin kunnen betalingen worden verricht zonder tussenkomst van een bank of andere centrale instelling. Met bitcoins kan geheel anoniem betaald worden, er worden geen persoonlijke gegevens verstrekt. Dit is de reden dat de bitcoin ook gebruikt wordt als snel en relatief veilig betaalmiddel in het illegale circuit. Iedereen die bitcoins wil houden (bijv. om mee te betalen), heeft een zogenoemde wallet (digitale portemonnee) nodig. De bitcoin wordt in Nederland niet erkend als wettig betaalmiddel.

Transacties (betalingen) met bitcoins

De werking van de bitcoin is gebaseerd op een database die bestaat en wordt onderhouden door een niet gecentraliseerd, wereldwijd netwerk van onderling met elkaar verbonden computers (peer-to-peer netwerk). Als een gebruiker van bitcoins met bitcoins wil betalen voor een levering of dienst, biedt hij vanuit zijn wallet de bitcointransacties via een peer-to-peer netwerk aan ter registratie. Zogenoemde miners (zie onderdeel 'de miner') nemen de aangeboden transacties op op lijsten. Deze lijsten worden 'blocks' genoemd . Alleen het block (met de erop vermelde transacties) dat gemined wordt, wordt definitief geregistreerd. Daardoor kan een bitcoin niet twee keer worden uitgegeven. De registratie houdt onder andere in dat de geschiedenis van elke bitcoin en daarmee de authenticiteit van de bitcoin wordt vastgelegd. Om te bevorderen dat zijn transactie (snel) wordt vastgelegd kan de aanbieder een vergoeding (transactie fee) voor de registratie aanbieden.

De bitcoinwallet

Om bitcoins over te kunnen maken heeft de gebruiker voor elk bitcoinadres een unieke sleutel (private key) nodig waarmee hij een digitale handtekening maakt om aan te tonen dat hij de eigenaar is. Dit wordt over het algemeen gedaan door de bitcoinwallet (digitale portemonnee). Een bitcoinwallet is een digitale omgeving (website of programma / app) die de private keys en het besteedbaar bitcoin-saldo van de gebruiker beheert waardoor de bitcoins eenvoudig uitgegeven kunnen worden. Er zijn verschillende soorten wallets (online, offline, paper wallets). De walletproviders kunnen een vergoeding vragen voor hun activiteiten.

De handel in bitcoins

Bitcoins kunnen net als gewone valuta gekocht en verhandeld worden. Bij de handel kunnen koerswinsten of -verliezen worden gemaakt. De handel kan op verschillende manieren plaatsvinden.

---

[15] Zie voor meer informatie over de bitcoin de whitepaper van Satoshi Nakamoto: https://bitcoin.org/bitcoin.pdf

De handel kan plaatsvinden direct tussen vragers en aanbieders maar bitcoins kunnen ook verhandeld worden met tussenkomst van een derde partij. Bitcoin-wisselkantoren en bitcoin-ruilbeurzen zijn daarvan de meest gebruikelijke en werken als volgt.

Bitcoin-wisselkantoren:
Dit zijn websites die het mogelijk maken om eenvoudig bitcoins te kopen en verkopen via bijvoorbeeld Ideal. Dit is verreweg de meest eenvoudige manier voor het kopen & verkopen van bitcoins. Het houdt meestal niet meer in dan het gewenste aantal bitcoins of Euro's opgeven en afrekenen. Deze wisselkantoren houden een percentage in op alle gekochte/verkochte bitcoins.

Bitcoin-ruilbeurzen (exchanges):
Kopen en verkopen van bitcoins kan ook via bitcoin-ruilbeurzen. De beurs zelf koopt of verkoopt geen bitcoins maar maakt het alleen mogelijk om bitcoins te kopen van en te verkopen aan derden. Voor de transacties berekent de beurs meestal een vergoeding.

Er bestaan meerdere beurzen waar bitcoins kunnen worden verhandeld. De koers op de verschillende beurzen kan sterk verschillen (zie bijvoorbeeld www.bitcoincharts.com, geconstateerd verschil meer dan 20%/€120 op enig moment). Of bitcoins ook werkelijk verkocht worden, is afhankelijk van de beschikbaarheid van afnemers: is er op dat moment geen koper, dan blijf je er letterlijk mee zitten. Bij normaal wettelijk gereguleerd geld is er altijd een afnemer want een door de nationale overheid erkende bank zal het geld altijd innemen. In zoverre heeft een bitcoin weer iets weg van een aandeel of obligatie. Deze laatste twee vormen echter de belichaming van eigendom in een onderneming of van een lening.

Minen en verificatie door de miner

Binnen het peer-to-peer netwerk kunnen bitcoins gegenereerd worden door deze te minen. Het minen komt neer op het maken van heel veel berekeningen om de code van een block te ontdekken. Iedereen die dat wil, kan zijn computer gebruiken om te minen. De personen die dit doen worden miners genoemd. Het minen kan individueel gedaan worden, maar ook in zogenoemde mining pools. Dit zijn groepen die de rekenkracht van de computers bundelen. De berekeningen zijn min of meer willekeurig en een block decoderen is een kwestie van heel vaak proberen totdat (toevallig) de juiste berekening wordt gemaakt. Elke 10 minuten wordt een block gedecodeerd. Hierbij komt een vooraf bepaald aantal bitcoins vrij dat toekomt aan de miner die het block heeft gedecodeerd (momenteel 25 bitcoins per gedecodeerd block). De hoeveelheid te minen bitcoins is eindig, het maximum is 21 miljoen. Men denkt dit aantal rond 2040 te bereiken.

Bij het decoderen van een block worden ook alle transacties (betalingen) opgenomen in het block dat de miner ontsluit. Tegelijkertijd worden de transacties gecontroleerd. Dit wordt in dit verband verificatie genoemd. Pas als het block gedecodeerd is en de transactie geverifieerd, worden de door de verzender betaalde bitcoins opgenomen in de bitcoindatabase en daadwerkelijk aan de beoogde ontvanger ervan overgedragen. Op dat moment is de transactie definitief. Door het verificatieproces is het dubbel uitgeven van bitcoins niet mogelijk.

Miners worden op twee manieren beloond voor het minen. Zoals hiervoor is vermeld, ontvangt de miner bitcoins voor het decoderen van een block. Verder kan de opdrachtgever van de transactie de miner een transactiefee betalen voor het verifiëren van zijn transactie. De opdrachtgever kan zelf de hoogte van de transactiefee bepalen. Deze kan ook nihil bedragen. De opdrachtgevers zijn zowel binnen als buiten de EU gevestigd. Door het accepteren van het aanbod van de opdrachtgever door de miner ontstaat een rechtsbetrekking tussen deze personen. De transactiefee komt ter beschikking van de miner op het moment dat de transactie definitief is. Momenteel verwerken miners ook transacties zonder fee omdat hun belangrijkste stimulans is de beloning in nieuwe bitcoins. Door het verwerken van de gratis transacties (en dus een groter aantal transacties) wordt de kans groter dat zij nieuwe bitcoins minen. In de toekomst zullen transacties worden verwerkt in de volgorde van de hoogte van de fee, en de transacties zonder fee zullen waarschijnlijk worden genegeerd.

202130003 Voorraadwaardering bitcoïns en collectief Lifostelsel

Vraag:

- Is waardering van als voorraad kwalificerende bitcoins op basis van een collectief Lifostelsel (Lifo per balansdatum) toegestaan?

- *Feiten en omstandigheden*
- [redacted] B

- [redacted] B

Antwoord:

- Het collectief Lifostelsel is in beginsel toegestaan als waarderingsstelsel voor bitcoins die als voorraad kwalificeren. Het is overeenkomstig hetgeen de bedrijfseconomie ons leert over een juiste wijze van winstbepaling en voldoet ook overigens aan eisen zoals geformuleerd in de jurisprudentie (vgl. BNB 1957/208 en BNB 2015/180). Dat een bitcoin een uniek nummer heeft doet daar voor zover bekend in het algemeen niet aan af. De feiten en omstandigheden in het voorliggende geval, zoals aangaande het traceren, worden evenwel als een aanvullende rechtvaardiging geacht gelet op het eenvoudsbeginsel van goed koopmansgebruik.

Beschouwing:

• [redacted]

B

• De fiscale waardering van voorraden wordt beheerst door goed koopmansgebruik. In Hoge Raad 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1780, BNB 2015/180 herhaalt de Hoge Raad hetgeen is geoordeeld in het standaardarrest over goed koopmansgebruik, Hoge Raad 8 mei 1957, ECLI:NL:HR: 1957:AY2274, BNB 1957/208. Een stelsel van jaarlijkse winstberekening behoort voor de belastingheffing in de regel als strokend met goed koopmansgebruik te worden aanvaard, indien dat stelsel is gegrond op hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert. Deze regel lijdt uitzondering ingeval het volgen van het bedrijfseconomische inzicht tot strijd met enig voorschrift van de belastingwetgeving zou voeren of indien daardoor aan de algemene opzet of aan een beginsel van de belastingwet om de toepassing waarvan het gaat, te kort zou worden gedaan.

• De bedrijfseconomie, niet te vereenzelvigen met jaarrekeningrecht, leert dat voor de winstbepaling verschillende stelsels van voorraadwaardering bestaan en worden gebruikt. Deze worden in de bedrijfseconomische literatuur wel onderscheiden in nominalistische en substantialistische waarderingsstelsels. Tot het nominalistische waarderingsstelsel behoren de stelsels:

• - historische kostprijs of lagere marktwaarde;

• - historische kostprijs;

• - marktwaarde.

• De eerste twee stelsels zijn in het algemeen in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Waardering tegen marktwaarde is echter niet onder alle omstandigheden toegestaan.

• Andere in de bedrijfseconomische winstbepaling aanvaarde voorraadwaarderingsstelsels zijn bijvoorbeeld het Lifo-stelsel, het Fifo-stelsel en het stelsel van de gemiddelde inkoopprijs (1). De gemeenschappelijke deler van deze stelsels is dat zij werken met

een kostprijsfictie voor de in een onderneming aanwezige voorraden. Een vermoedelijke reden om met een dergelijke kostprijsfictie te werken bij de jaarwinstbepaling is in het algemeen gelegen in het feit dat de individuele historische kostprijs bij dooreen leverbare goederen die tegen verschillende prijzen en op verschillende momenten zijn ingekocht zich moeilijk laat bepalen. Een mogelijke gedachte is daarom dat deze stelsels alleen bij bepaalde, dooreen leverbare goederen, zoals mogelijk ook bitcoins, alleen dan kunnen worden toegepast om de reden dat de individuele historische kostprijs voor deze goederen zich niet dan wel zeer moeizaam laat bepalen.

- Bestudering van hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert, in de zin van de eerder genoemde arresten BNB 1957/208 en BNB 2015/180, dat voor de toepassing van bijvoorbeeld een collectief Lifostelsel echter niet als voorwaarde geldt dat de goederen niet afzonderlijk zijn te administreren en derhalve de inkoopprijs van hetgeen is verkocht niet kan worden bepaald. Het probleem wordt in die zin ook voor zover bekend niet speciaal benoemd. Het stelsel is er als zodanig gewoon en kan volgens opvattingen in de literatuur mede gelet op de substantialistische aspecten van het stelsel worden toegepast.

- *Collectief Lifostelsel algemeen*
- Het Lifostelsel per balansdatum (collectief Lifostelsel) wordt in de literatuur wel onder de nominalistische stelsels geschaard. Bij het collectief Lifostelsel wordt de eindvoorraad geacht volledig uit de beginvoorraad afkomstig te zijn (hierna: fictie). De transactiewinst in dit stelsel is gelijk aan de transactiewinst overeenkomstig het individueel Lifostelsel; hierop wordt een correctie aangebracht als gevolg van de fictie (voorraadresultaat). De fictie zorgt bij een stijgende markt voor een substantialistisch effect. Een ander element van het collectief Lifostelsel is dat bij een toename van de voorraad deze op de prijs staan die voor die toename is betaald. Er ontstaan als het ware schijven. Bij afname van de voorraad verdwijnt eerst de laatst ontstane schijf met de daarbij horende prijs (dus ook t.a.v. de schijven een Lifostelsel).

- Met het onder het nominalistisch stelsel scharen van het collectief Lifostelsel lijkt het primaat voor de keuze van dit stelsel te worden gelegd bij louter de administratieve (on)mogelijkheid om de daadwerkelijke kostprijs te gebruiken bij de balanswaardering van de voorraad. Het effect van het stelsel mag daarbij niet uit het oog worden verloren, in die zin dat de functie of noodzaak van de

voorraad binnen of voor de verdere ondernemingsuitoefening eveneens relevant is.

- Van belang in dit kader zijn daarnaast de arresten BNB 1955/67 (2) en BNB 1955/82 (3). De stelsels van waardering die hier aan de orde waren, komen wel overeen met het collectief Lifostelsel, waar het gaat om de toepassing van normaliter in het bedrijf aanwezige voorraden (4). In BNB 1955/82 overweegt de Hoge Raad dat een stelsel van winstberekening, waarbij men voor de waardering van de op de balansdatum aanwezige voorraad uitgaat niet van de kostprijs (of lagere marktwaarde), doch hetzij van een vaste basisprijs, hetzij van een waarde afgeleid uit het prijzenniveau bij de aanvang van het desbetreffende boekjaar, in beginsel niet met goed koopmansgebruik in strijd is. De Hoge Raad legt hierbij vervolgens wel een beperking aan: een waardering naar het prijsniveau van het begin van het boekjaar op een naar omvang gelijke hoeveelheid als toen aanwezig.

- Uit het arrest BNB 1961/350 (5) is tot slot in de literatuur wel afgeleid dat het collectief Lifostelsel alleen is toegestaan voor de normale voorraad. Voor het meerdere is het in de woorden van de kennisgroep gelet op de handhavingsdoelstelling niet nodig om te waarderen op basis van collectief lifo. Dit is een oordeel binnen het ijzeren-voorraadstelsel. Dat het collectief Lifostelsel in zijn algemeenheid al dan niet fiscaal is toegestaan kan hieruit niet onomstotelijk worden afgeleid.

- *Het voorliggende geval*
- [redacted]

B

- [redacted]

B

[redacted]

- [redacted]

- [redacted]

- *Noten*
- (1) Vergelijk ook artikel 2:385 lid BW. Volgens dit artikel mag de waardering van gelijksoortige bestanddelen van voorraden en effecten geschieden met toepassing van gemiddelde prijzen, van de regels van fifo, lifo of soortgelijke regels. Het gaat hier om fungibele voorraden en fungibele effecten. Het gaat hier om bijvoorbeeld dezelfde soort obligaties, althans naar rente en looptijd. (Bron: Serie Tekst & Commentaar BW 2, titel 9, afdeling 6, art. 2:385 BW).

- (2) Hoge Raad 19 januari 1955, nr. 12 017, BNB 1955/67

- (3) Hoge Raad 2 februari 1955, nr. 12 066, BNB 1955/82

- (4) Zie in dit verband Fiscale voorraadwaardering, dr. Mr. J.M. van der Heijden RA, FED, 2014, Kluwer, par. 7.1

- (5) Hoge Raad 18 oktober 1961, nr. 14 604, BNB 1961/350

202130009 Toepassing ruilarresten bitcoins

Vraag:

- 1. Zijn de ruilarresten van toepassing op de resultaten behaald door een onderhandse cryptohandelaar?

- 2. Zijn de ruilarresten van toepassing op de resultaten behaald op handel in cryptovaluta middels een crypto-tradingbot?

Antwoord:

- 1. Nee, de ruilarresten zijn niet van toepassing op de resultaten uit onderneming behaald door een onderhandse cryptohandelaar.

- 2. Nee, de ruilarresten zijn niet van toepassing op de resultaten uit overige werkzaamheden die behaald zijn op handel in cryptovaluta middels een crypto-tradingbot.

Beschouwing

- 3.1 Feiten en omstandigheden

- [redacted] B

- 1) [redacted] B

- 2) [redacted] B

- Ad 1 onderhandse cryptohandelaar

- [redacted] B

- [redacted] B

- [redacted] B

- Ad 2 Crypto-tradingbot

- [redacted] B

- [redacted] B

- [redacted] B

[redacted]

- [redacted] B

- [redacted] B

- [redacted] B

- 3.2 Beschouwing

- Voor de handel middels een tradingbot onder punt 2 is van belang dat artikel 3.95 lid 1 van de Wet IB 2001 bepaalt dat voor de bepaling van het resultaat artikel onder meer 3.25 van deze wet van toepassing is en het resultaat wordt bepaald alsof sprake van een onderneming is. Daarmee zijn goed koopmansgebruik en de daarbij behorende beginselen van goed koopmansgebruik dus van toepassing bij het bepalen van het resultaat in deze casus.

- Betreffende de ruilarresten zijn onder meer van belang B 9129 en BNB 2014/176.

- In B 9129, arrest van 28 december 1951, stelde belanghebbende: *"subsidiair, schending althans verkeerde toepassing van de in het primaire middel genoemde artikelen, doordien de raad van beroep uitsluitend laat wegen de vraag of er in juridische zin verschillende goederen zijn en weigert rekening te houden met het feit, dat ondanks de civielrechtelijke ruil, de economische betekenis van de vervreemde en die van de verworven zaak voor*

het bedrijf, zozeer kunnen zijn verweven, dat het bedrijfseconomisch zo al niet geboden, dan toch toegelaten moet worden gerekend te zijn, om de kostprijs van de verworven zaak te stellen op de kostprijs van de vervreemde zaak;"

- De Hoge Raad oordeelde onder meer als volgt:

- *"omtrent de voorgedragen middelen:*
- *dat belanghebbende bij het subsidiaire middel terecht aanvoert, dat te dezen niet beslissend is, dat er in burgerrechtelijken zin een ander vermogensobject in de plaats van het oude is gekomen, doch welke de economische betekenis voor het bedrijf van belanghebbende is van de transacties die zijn geschied;*
- *dat in de vervreemding van effecten, welke tot een bedrijfsvermogen behoren, in het algemeen een realisering zal zijn gelegen van winst of verlies ten bedrage van het verschil tussen boekwaarde en opbrengst;*
- *dat de omstandigheid, dat de vervreemding van zodanige effecten in den vorm van een ruiling geschiedt, op zich zelf niet meebrengt, dat deze transactie het karakter van realisatie ontbeert, hetwelk eigen is aan een verkoop van effecten gepaard met of gevolgd door aankoop van andere effecten;*
- *dat echter bij een conversie en een omwisseling als in het onderhavige geval heeft plaats gevonden, aan den houder van effecten stukken van geheel gelijken aard worden aangeboden en de houder, op dat aanbod ingaande, bereikt dat van economisch standpunt bezien de oude toestand in zijn effectenbezit wordt gehandhaafd;*
- *dat het alsdan dien houder ingevolge goed koopmansgebruik vrijstaat bij zijn winstberekening zodanige transactie niet als realisatie te behandelen, doch de nieuwe stukken te beschouwen als geheel de plaats innemende van de oude en de waarde van de oude bij de omwisseling niet als aanschaffingskosten van de nieuwe, ook al zoude dit gebruik, nu eenmaal de oude stukken vervreemd zijn, hem niet verbieden deze als gerealiseerd te beschouwen;*
- *dat uit een en ander volgt, dat het belanghebbende vrijstond bij zijn winstberekening zich op het standpunt te stellen dat geen realisatie heeft plaats gehad, welke standpunt voor de toepassing van art. 10, lid 2, IB '41 medebrengt, dat als aanschaffingskosten van de verkregen effecten moet worden aangenomen niet de waarde van de oude effecten ten tijde van de conversie of inwisseling, doch de boekwaarde daarvan;"*

- In HR 23 mei 2014, nr. 13/01701, ECLI:NL:HR:2014:1183, BNB 2014/176, heeft de Hoge Raad geoordeeld:

- *De ruilarresten zien op gevallen waarin de belastingplichtige ten tijde van de vervreemding van een activum een concreet plan heeft om in directe samenhang met de vervreemding van het activum een ander activum te verwerven dat zowel functioneel als economisch in het vermogen van de belastingplichtige dezelfde plaats inneemt als het vervreemde activum. Goed koopmansgebruik staat dan toe de ter gelegenheid van de vervreemding behaalde boekwinst in mindering te brengen op de kostprijs van dat andere activum, waardoor bij de vervreemding geen winst tot uitdrukking behoeft te worden gebracht (zie Hoge Raad 22 oktober 2010, nr. 09/04077, ECLI:NL:HR:2010:BO1393, BNB 2010/336).*

- Beleid

- Besluit herinvesteringsreserve (HIR) (verzamelbesluit) , onderdeel 2.9 luidt als volgt:

- *"De ruilarresten kunnen in beginsel toepassing vinden op de ruil van alle soorten activa (HR 1 november 1989, nr. 25303 en 22 oktober 2010, nr. 09/04077). Bij ruil hoeft geen winst te worden genomen als economisch gezien de oude toestand is gehandhaafd (HR 28 december 1951, (B) 9129).*
- *De ruilarresten kunnen niet worden toegepast bij vervreemding van een bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54, waarvoor in beginsel een HIR kan worden gevormd (HR 23 mei 2014, nr. 13/01702).*
- *Als vorming van een HIR niet mogelijk is omdat geen sprake is van een bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54, komt de vraag op of de ruilarresten toepassing kunnen vinden.*
- *Voorbeeld*
- *Twee leveranciers op verschillende locaties ruilen hun voorraden zodat zij op een bepaalde locatie tijdig aan de vraag kunnen voldoen. De ruilarresten zijn van toepassing.*

- *Dezelfde vraag blijkt ook gesteld te worden bij verkoop en aanvulling van handelsvoorraden.*
- *Bij normale verkoop uit de handelsvoorraad en aanvulling daarvan, is vanuit economisch standpunt bezien geen sprake van het handhaven van de oude situatie, maar van het maken van omzet met de bedoeling om daarmee winst te realiseren. De ruilarresten zijn dan niet van toepassing."*
- Nadere beschouwing

- Ad 1: Onderhandse cryptohandelaar

- Gelet op de jurisprudentie is voor toepassing van de ruilarresten van belang dat vanuit economisch oogpunt bij continuïteit van de onderneming van winstrealisatie geen sprake is. Het nieuwe vermogensbestanddeel doet economisch hetzelfde in de onderneming als het oude. Voor het overige wordt gewezen op onderdeel 2.9 van het voornoemde beleidsbesluit. Overigens kan aan het gestelde in het beleidsbesluit worden toegevoegd dat de boekwinst op het oude bedrijfsmiddel niet opneembaar of consumabel is. [redacted] B

- Ad 2: Crypto-tradingbot

- De Staatssecretaris geeft in het besluit herinvesteringsreserve aan dat de ruilarresten op voorraad van toepassing kunnen zijn. Zie hierboven.

- Het realiseren van winst is de hoofdregel, het toepassen van de ruilgedachte is de uitzondering daarop. [redacted] B

- [redacted] B

- [redacted] B

- - [redacted] B

- - [redacted] B

- [redacted] B

- Artikel 3.8 Wet IB 2001 bepaalt dat winst uit onderneming het bedrag is van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook worden verkregen. Hiermee lijkt duidelijk, mede gezien het ruime winstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001, reeds sprake te zijn van een voordeel dat als winst moet worden genomen. Daar doet niet aan af dat de winst niet wordt gerealiseerd door omzetting in euro's of dollars maar in de vorm van bitcoins.

- Van realisatie is in beginsel sprake bij omzetting van een vermogensbestanddeel in een ander vermogensbestanddeel al dan niet in de vorm van een wettelijk betaalmiddel. Nu bitcoins niet kwalificeren als geld maar wel als vermogensbestanddeel is sprake van realisatie. Voor de gedachtenvorming kan dit worden geduid als een betaling in natura.

202130032 Winstuitstel Initial Coin Offering middels utility token

[redacted]

A en C

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

1. Vraag

B BV heeft 'geld' (cryptovaluta) opgehaald met een Initial Coin Offering (ICO). De waarde hiervan is rond de 9 miljoen. Hoe moet hetgeen is opgehaald fiscaal verantwoord worden? Is dit winst in het jaar van ontvangst of kan winstneming worden uitgesteld?

2. Antwoord

Ja, het is mogelijk om een passiefpost te vormen voor tenminste een gedeelte van de opbrengsten die zijn genoten in verband met de ICO.

3. Feiten en omstandigheden

[redacted]

B

[redacted]

[redacted]

- [redacted]
- [redacted]

B

[redacted]

- [redacted]
- [redacted]

B

[redacted]

B

4.1 Inleiding

Het is mogelijk om voor tenminste een gedeelte van de opbrengsten die zijn verkregen in verband met de uitgifte van de utility tokens een passiefpost te vormen. In deze beschouwing gaat de kennisgroep in op de argumenten hiervoor. Allereerst worden de beginselen van goed koopmansgebruik die hierbij een rol spelen behandeld. Vervolgens staat de kennisgroep stil bij enige aanknopingspunten voor de vorming van een passiefpost bij winstuitstel die aan de jurisprudentie zijn ontleend.

4.2 De beginselen van goed koopmansgebruik en winstuitstel

De toerekening van winsten aan een bepaald kalenderjaar geschiedt volgens goed koopmansgebruik. Dit volgt uit art. 3.25 Wet IB 2001. Op grond van de aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende beginselen van realiteitszin en voorzichtigheid is uitstel van winstneming toegestaan.

Zo bepaalt het realisatiebeginsel namelijk dat winsten moeten worden genomen op het moment dat zij daadwerkelijk gerealiseerd zijn. Dit volgt uit het arrest BNB 1961/324[1], dat bepaalt dat goed koopmansgebruik slechts dan gebiedt winst te nemen op het moment dat deze winst daadwerkelijk is gerealiseerd. Op een eerder moment is dus uitstel van winstneming nog mogelijk.

Daarnaast speelt het voorzichtigheidsbeginsel een rol bij de bepaling of uitstel van winstneming mogelijk is op grond van goed koopmansgebruik. Ook het voorzichtigheidsbeginsel bepaalt namelijk dat goed koopmansgebruik niet verplicht om winsten eerder te nemen dan het moment dat deze winsten daadwerkelijk zijn gerealiseerd. Dit volgt onder meer uit het arrest BNB 1956/222[2].

4.3 Jurisprudentie uitstel van winstneming

Op basis van jurisprudentie over uitstel van winstneming is het mogelijk om tenminste voor een gedeelte van de in het kader van een ICO ontvangen bedragen een passiefpost op te nemen.

4.3.1 Winstuitstel bij op balansdatum aanwezige verplichtingen

Tegenover de uitgegeven utility tokens staan namelijk allereerst voorwaardelijke verplichtingen. Weliswaar sluiten de terms of sales enige vorm van een verplichting tegenover de kopers van de tokens uit, maar hier tegenover staat dat de kopers wel recht hebben of afname van bepaalde diensten als het platform is voltooid. In het geval op balansdatum sprake is van een voorwaardelijke verplichting kan winstuitstel plaatsvinden op grond de arresten BNB 1997/218[3] en BNB 1957/315[4].

Of op grond van de aangedragen feiten en omstandigheden op balansdatum een (voorwaardelijke) verplichting aanwezig is in verband met de uitgifte van de utility tokens, is een feitelijke beoordeling.

4.3.2 Winstuitstel is ook zonder voorwaardelijke verplichting mogelijk

In verband met de ICO ontvangen bedragen is een passiefpost volgens de kennisgroep ook mogelijk zonder de aanwezigheid van een op balansdatum aanwezige verplichting. Wanneer namelijk sprake is van gewekte verwachtingen is winstuitstel ook mogelijk zonder dat op balansdatum een juridische verplichting aanwezig is. Deze rechtsregel volgt uit het arrest BNB 2004/2665:

'Nu jegens de kopers van de recreatiebungalows ter zake van het te bouwen zwembad verwachtingen zijn gewekt, dient er van te worden uitgegaan dat het verkoopresultaat van de recreatiebungalows mede is behaald door die verwachtingen. Derhalve mag bij de bepaling van het bij die verkopen (...) behaalde resultaat rekening worden gehouden met die gewekte verwachtingen. Tot het bedrag van de verkoopopbrengst dat aan deze verwachtingen kan worden toegerekend, mag (...) een passiefpost worden gevormd welke te zijner tijd in mindering moet worden gebracht op de stichtingskosten van

---

[1] HR 7 juni 1961, nr. 14 564, BNB 1961/324
[2] HR 30 mei 1956, nr. 12 639, BNB 1956/222
[3] HR 26 februari 1997, ECLI:NL:PHR:1997:AA2086, BNB 1997/218
[4] HR 23 oktober 1957, nr. 13 240, BNB 1957/315
[5] HR 9 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO1499, BNB 2004/266

het zwembad, indien en voor zover die stichtingskosten de bedrijfswaarde van het zwembad op het moment van ingebruikname te boven gaan.'

Naar aanleiding van dit arrest heeft Lubbers ook opgemerkt dat de Hoge Raad hiermee feitelijk het vereiste van een verplichting in de zin van het eerder aangehaalde arrest BNB 1957/315 om na balansdatum nog te presteren heeft afgezwakt[6].

Niet vereist is dat tegenover het uitstellen van de winst en het passiveren ervan volledig een activum staat dat onmiddellijk na ingebruikname minder waard zal zijn dan de kostprijs van dit activum. Dit volgt uit de deze zinsnede uit het eerder aangehaalde arrest BNB 2004/266:

'<u>indien en voor zover</u> die stichtingskosten de bedrijfswaarde van het zwembad op het moment van ingebruikname te boven gaan'

Alleen indien en in zoverre de kostprijs van een activum dus meer bedraagt dan de bedrijfswaarde ervan, komt de uitgestelde winst in mindering op die kostprijs. Als er met andere woorden niet een dergelijk activum tegenover staat, valt de passiefpost volledig vrij.

4.3.3 Conclusie winstuitstel ICO

In zoverre de opbrengsten uit de ICO verband houden met gewekte verwachtingen over het nog op te zetten platform, kan dus een passiefpost gevormd worden. Welk deel van deze opbrengsten dit is, is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. De beoordeling hiervan is aan de behandelend inspecteur.

Dit geldt ook voor de beoordeling op welk moment de passiefpost in een later jaar geheel of gedeeltelijk moet vrijvallen. Hierbij geldt wel dat de passiefpost naar de mening van de kennisgroep zal moeten vrijvallen op het moment dat het duidelijk is dat het platform definitief niet van de grond gekomen is.

---

[6] A.O. Lubbers, Goed koopmansgebruik, Fiscale geschriften nr. 19, SDU, 2012, zie onder meer paragraaf 3.6.4.1